

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: *“Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (impatriados): Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”*

Autoría: Beatriz Torres Fatchini

Tutoría: Luis Cuesta Cuesta

Departamento: Economía

Curso académico: 2019-2020



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

“Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (impatriados): Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”
Beatriz Torres Fatchini

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es realizar el análisis y la comparativa de los distintos regímenes especiales de fiscalidad adoptados por diferentes países en un mundo de globalización y de libertad de circulación elaboradas con el objetivo de ofrecer una menor tributación efectiva y mayores ventajas fiscales para que los contribuyentes cualificados se desplacen a sus territorios.

El análisis se centrará en el régimen especial de impatriados español, detallando las condiciones que deben cumplirse para acogerse a él, así como el contenido y las formalidades que deben seguirse para el ejercicio de dicho régimen regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, IRPF).

Asimismo, se analizarán distintos modelos europeos que también han adoptado regímenes especiales con finalidades similares para, finalmente, realizar propuestas de mejora al régimen especial español desde la perspectiva del derecho comparado.

ABSTRACT

The aim of this dissertation is to conduct an in-depth analysis of the diverse tax planning measures available in a world of globalization and freedom of movement, by analyzing the current tax measures adopted and elaborated by a group of different countries with the aim of offering less effective taxation and greater tax advantages for qualified taxpayers to persuade them to displace to their territories.

The focus of this analysis will be on the special regime for Spanish returnees, detailing the conditions that must be met to be entitled for it, as well as the content and formalities that must be pursued for the exercise of the regime regulated in article 93 of the Spanish Personal Income Tax Law.

Moreover, a study of the distinct European Tax models that have also adopted special regimes with the same or similar purposes will be conducted with the aim of arriving to a final proposal to improve the Spanish special regime from the perspective of comparative law.

Palabras clave: Desplazamiento de trabajadores, Tributación, Impatriados, Residencia fiscal, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), Plazos, Convenio de doble imposición, Requisitos

Keywords: Posting of workers, Taxation, Inbound expatriates, Fiscal residence, Income tax, Income tax for Non-residents, Payment times, Double taxation agreement, Requirements

“Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (impatriados): Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”
Beatriz Torres Fatchini

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	- 3 -
1.1. <i>Presentación</i>	- 3 -
1.2. <i>Objetivos y motivación</i>	- 3 -
1.3. <i>Metodología empleada</i>	- 3 -
II. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL	- 3 -
2.1. <i>Análisis del artículo 93 de la Ley del IRPF</i>	- 3 -
2.2. <i>Evolución del Régimen de Impatriados en el ordenamiento español</i>	- 6 -
2.3. <i>Condiciones que deben cumplirse para aplicar el artículo 93 LIRPF</i>	- 10 -
2.3.1. <i>Residencia fiscal a efectos del artículo 93 de la Ley IRPF</i>	- 10 -
2.3.2. <i>Requisitos temporales</i>	- 14 -
2.3.2.1. <i>La persona física no puede haber sido residente en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español</i>	- 14 -
2.3.3. <i>Requisitos objetivos</i>	- 15 -
2.3.3.2. <i>Que no obtenga rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español</i>	- 16 -
2.4. <i>Tributación de los trabajadores desplazados a territorio español</i>	- 17 -
2.4.1. <i>Formalidades para el ejercicio del derecho de opción</i>	- 17 -
2.4.2. <i>Contenido del Régimen especial de Impatriados</i>	- 18 -
2.4.3. <i>Tipos de gravamen aplicables</i>	- 19 -
2.4.4. <i>Salida anticipada del Régimen: Supuestos de renuncia y exclusión</i>	- 21 -
2.5. <i>Relación con los Convenios de doble imposición</i>	- 22 -
III. COMPARATIVA TRIBUTACIÓN	- 25 -
3.1. <i>Portugal</i>	- 25 -
3.2. <i>Italia</i>	- 27 -
3.3. <i>Reino Unido</i>	- 29 -
3.4. <i>Francia</i>	- 31 -
3.5. <i>Países Bajos</i>	- 33 -
3.5. <i>Cuadro comparativo regímenes de impatriados</i>	- 34 -
IV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA	- 36 -
V. BIBLIOGRAFIA	- 40 -
5.1. <i>Recursos bibliográficos</i>	- 40 -
5.2. <i>Recursos electrónicos</i>	- 40 -

“Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (impatriados): Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”
Beatriz Torres Fatchini

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Presentación

En los últimos años, debido a la creciente globalización y la libre circulación de personas dentro del territorio de la Unión Europea, los desplazamientos de empleados no únicamente de multinacionales sino también de Pequeñas y Medianas Empresas (“PYMES”) son cada vez mayores.

La tributación en el país de destino es uno de los factores que determinan la elección de un país u otro. Por este motivo, los diferentes Estados están implementando diversas estrategias competitivas para atraer capital extranjero y para evitar que los trabajadores se marchen a otros Estados que ofrezcan mayores beneficios fiscales para los trabajadores desplazados.

1.2. Objetivos y motivación

El objetivo principal del trabajo es analizar en el contexto existente de economía y fiscalidad internacional, cómo las medidas tributarias basadas en el IRPF inciden en los desplazamientos de los contribuyentes.

Cuando los trabajadores son desplazados pueden surgir dudas acerca de cómo gravar los rendimientos del trabajo. Además, existe cierta incertidumbre sobre si tributan en el país de destino o si, por el contrario, están sujetos a la Ley IRPF del país de origen.

Por ello, se explicará cómo tributan aquellas personas que se desplazan fuera de su país de origen por motivos laborales. Este desplazamiento implica tener en cuenta aspectos como la duración del desplazamiento, si éste tiene un carácter esporádico o si los vínculos familiares y económicos continúan siendo los mismos.

El trabajo está enfocado en los beneficios fiscales que, en el ámbito del IRPF, pueden obtenerse a través del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español y se explican los requisitos para acogerse a éste. Este régimen de impatriados, establecido en el artículo 93 de la Ley IRPF, representa un mayor incentivo para el trabajador a la hora de aceptar un destino en territorio español o un nuevo proyecto, ya que una de las principales razones por las que el trabajador puede acceder a desplazarse es la percepción de un salario más elevado. Para la empresa, la ventaja se produce al poder contratar a profesionales extranjeros con mayor talento y especializados. Además, los extranjeros cualificados contribuyen a generar un valor añadido a la economía y empresas españolas.

El trabajador desplazado puede tener que lidiar con el problema de doble imposición, por lo que es interesante analizar la regulación de la tributación de los trabajadores según el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, (en lo sucesivo, OCDE) y tener en cuenta los Convenios de Doble Imposición (en lo sucesivo, CDI) para evitar la evasión fiscal y eliminar la doble imposición.

Actualmente, existe una gran competitividad fiscal a nivel internacional, en la que los Estados pretenden ofrecer condiciones más favorables que el resto para atraer el mayor talento posible. Por este motivo, se realizará una comparativa del régimen fiscal de los impatriados en diferentes países europeos para determinar cuál es el régimen fiscal más atractivo actualmente para un trabajador desplazado.

1.3. Metodología empleada

El presente trabajo de investigación se ha basado en técnicas cualitativas y se han utilizado varias fuentes. Con la finalidad de la redacción y elaboración del objetivo general se ha consultado principalmente la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como su Reglamento regulado en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Asimismo, me he apoyado en búsquedas de interpretaciones administrativas (jurisprudencia del Tribunal de Justicia y consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos), artículos académicos, revistas científicas sobre el tema y páginas webs de asesoría fiscal.

II. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL

2.1. Análisis del artículo 93 de la Ley del IRPF

Con el objetivo de implementar medidas fiscales orientadas a favorecer la entrada en territorio español de trabajadores extranjeros cualificados, se elaboró la Ley 62/2003, de 30 de septiembre, incorporada al apartado 5º del artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, TRLIRPF) de 2004, que, tras varios cambios normativos, actualmente está regulado en el artículo 93 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre del IRPF, tras modificar la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF. Además, también está regulado en el título VIII, artículos 113 a 120, del Real Decreto 633/2015¹.

Según lo establecido en el artículo 93 de la Ley del IRPF, que regula lo que se conoce como «*Régimen especial de impatriados*», las personas físicas que adquieran la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán ejercer el derecho de opción, siempre que se cumplan determinadas condiciones, de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en lo sucesivo, IRNR) el año de llegada a España y los 5 siguientes. Dichas condiciones son:

- La persona física no puede haber sido residente en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determina la consideración de entidad vinculada.

¹ Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

- Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

La opción por tributar por este régimen especial conlleva la determinación de la deuda tributaria de acuerdo con la normativa dispuesta en el texto refundido de la Ley de IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, con ciertas reglas especiales.

2.2. Evolución del Régimen de Impatriados en el ordenamiento español

El Régimen especial de trabajadores desplazados, ha sufrido importantes modificaciones en España a lo largo de los años desde la aprobación la Ley 62/2003 que entró en vigor el 1 de enero de 2004, la mayoría de ellas, elaboradas con la finalidad de restringir la aplicación de éste. Antes de la incorporación del artículo 93 en la Ley del IRPF, la normativa no preveía una figura de “impatriado” y tan solo se hacía mención a las personas que se desplazaban a territorio español en el artículo 9.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, derogado tras la incorporación del régimen especial. Podían optar por el régimen fiscal especial aquellos trabajadores que cumplieran con los requisitos, dando la opción de tributar por IRNR, pero adquiriendo la condición de residentes. Los requisitos que recogía el artículo 9.5 de la Ley del IRPF eran los siguientes:

- Que no hubieran sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se hubiera producido como consecuencia de un contrato de trabajo y que los trabajos se realizaran efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realizaran para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se derivaran de dicha relación laboral no estuvieran exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Los contribuyentes que optaban por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedaban sujetos por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, se reguló en el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del IRPF (en lo sucesivo, RIRPF) y en la Orden EHA 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial de tributación por el IRNR (modelo 150), así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por el régimen especial (modelo 149).

Este régimen especial se elaboró con el objetivo de incentivar a que los trabajadores desplazados cambiasen su residencia fiscal a España a cambio de beneficiarse de una reducción fiscal en el IRPF, ya que les permitía tributar como no residentes sujetos a un tipo de gravamen proporcional del 24% en vez de a un tipo de gravamen progresivo. Sin embargo, este régimen fue aprovechado por los clubes de fútbol españoles para fichar a los mejores jugadores por la baja tributación otorgada de este tipo de contribuyentes que ingresaban un elevado volumen de ingresos. Por este motivo, este régimen fue denominado popularmente como “Ley Beckham”.²

En el año 2010, mediante la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, se modificó por primera vez este régimen, estableciéndose un límite cuantitativo. A partir de este momento, tan solo podrían acogerse a él los contribuyentes que tuvieran ingresos por rendimientos de trabajo inferiores a los 600.000.-euros anuales. El cumplimiento de este requisito exigía que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplicara el régimen especial, no superaran la cuantía de 600.000.-euros anuales. Dicho límite cuantitativo se inició con efectos a los periodos iniciados a partir de 2010, estableciendo un régimen transitorio. De este modo, los que se desplazaron a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2010, podían continuar aplicando el régimen especial de impatriados que estaba en vigor a 31 de diciembre de 2009.

Este límite cuantitativo introducido planteaba diversas controversias. Por una parte, la ley no ofrecía una definición exacta de las “retribuciones previsibles”. Según el artículo 101.1 de la Ley del IRPF, las retenciones previsibles eran las percibidas en el año anterior, es decir, las percibidas en el año de desplazamiento. No obstante, durante el periodo por el que se adoptara el régimen, el contribuyente podría superar el límite de los 600.000.-euros anuales o quedarse por debajo. En caso de superar dicho importe, durante el periodo de aplicación, no significaría la retroactividad de dicha condición.

Años más tarde, nuevamente vuelven a producirse modificaciones en el IRPF mediante la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006, que entra en vigor el 1 de enero de 2015. En primer lugar, se excluye del ámbito de aplicación del artículo 93 de la Ley del IRPF a los deportistas profesionales sometidos al Real Decreto 1006/1985.

² Al coincidir con la llegada de David Beckham a España tras su fichaje con el Real Madrid y tratarse de un trabajador extranjero, se rebautizó con su nombre.

Esta modificación se introduce sin efecto retroactivo³, de forma que, los jugadores extranjeros desplazados antes del 1 de enero de 2015 que tenían el contrato en vigor, no se vieron afectados por la modificación y podían aplicar el régimen especial vigente a 31 de diciembre de 2014.

Con la nueva regulación del régimen especial, se deja de exigir el requisito territorial por el que los trabajos debían realizarse exclusivamente en España. Anteriormente, no se permitía que el contribuyente se desplazara a España para realizar únicamente funciones fuera del territorio español. Sí que se permitían las ausencias esporádicas y que parte de los trabajos se prestaran en el extranjero, siempre y cuando fuera posible que se acreditaran las cantidades percibidas en concepto de la labor realizada fuera de territorio español o, en caso de no poder ser acreditada la cuantía, se calculase en función de los días que efectivamente el trabajador hubiera estado fuera del territorio español. Todo esto, siempre y cuando dichas cantidades no excedieran del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año. En los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, se elevaba el límite al 30% cuando el contribuyente asumiera funciones en otra empresa del grupo. Tras la modificación se establece la presunción de que se consideran obtenidos en territorio español durante el período de tiempo en que el contribuyente se acoja al régimen especial, todos los rendimientos obtenidos por éste.

Respecto del requisito temporal, anteriormente solo se establecía que no hubiera sido residente durante los últimos diez años anteriores, por lo que se modifica “años naturales” por “períodos impositivos”.

Otro requisito introducido con la reforma es que no se obtuvieran rentas mediante un establecimiento permanente situado en España, sino que se reguló que fueran realizados para una empresa o entidad residente en España y que los rendimientos del trabajo no estuviesen exentos en el IRNR.

Adicionalmente, se amplía la opción para los contribuyentes con motivo de adquisición de la condición de administrador en una sociedad siempre que su participación sea inferior al 25%.

³ Como consecuencia de los cambios introducidos se articula un régimen transitorio (disposición transitoria decimoséptima de la Ley del IRPF) para permitir que los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 puedan optar por seguir aplicando el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014, opción que deberá realizarse al tiempo de presentar la declaración por el ejercicio 2015 y mantenerse hasta el final de la aplicación del régimen especial.

Asimismo, se suprime el requisito cuantitativo de los 600.000.-euros anuales de retribución previsible máxima que un contribuyente debía percibir para poder beneficiarse del régimen. Sin embargo, también se consideran en este límite los efectos del régimen transitorio.

Así se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) en la Resolución Vinculante, V1561-16 de 13 de abril de 2016, en el que un contribuyente en 2014 optó por la aplicación de régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y en marzo de 2015, la Agencia Tributaria expidió certificado de haber ejercitado dicha opción que abarcaba los períodos impositivos de 2014 a 2019. Con la modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la previsión del régimen transitorio, comunicó que podría tributar durante el año 2015 y hasta la finalización de la aplicación del régimen especial, siempre y cuando se optara en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 por la aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria.

Igualmente, con los cambios del año 2015, se entienden obtenidos en territorio español todos los rendimientos del trabajo que perciba el contribuyente a nivel mundial y no existirá posible compensación alguna entre ellos, gravándose acumuladamente todas las rentas que haya obtenido durante el año natural. Cabe añadir que se permite la Deducción para evitar la doble imposición internacional (limitada a un 30% de las rentas por trabajo) en caso de que algunos de los rendimientos del trabajo estuviesen gravados en otro país.

Entre los cambios introducidos, se encuentra la manera de calcular la base liquidable de las rentas obtenidas por el contribuyente sin mediación de establecimiento permanente, por el que se decide aplicar la normativa del IRNR. No obstante, las exenciones previstas del IRNR no se pueden aplicar en este régimen.

Por último, se modifican los tipos impositivos aplicables a las rentas del IRPF. La base liquidable se separa en dos partes, por un lado, integrada por las rentas a las que hace referencia el artículo 25.1.f) del TRLIRPF, y, por otro lado, el resto de rentas.

Para el año 2015, se introdujeron unas escalas específicas establecidas en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006. Sin embargo, fueron modificadas por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, tras la incorporación de una serie de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes. El tipo de gravamen aplicable en el año 2015 a las rentas derivadas de dividendos, intereses y ganancias derivadas de transmisión son los siguientes:

DIVIDENDOS, INTERESES Y GANANCIAS PATRIMONIALES				
Parte de la base liquidable (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable (€)	Tipo aplicable en el año 2015 (%)	Tipo aplicable en el año 2016 (%)
0	0	6.000,00	20	19
6.000,00	1.200,00	44.000,00	22	21
50.000,00	10.880,00	En adelante	24	23

Fuente: Ley del IRPF

Los tipos impositivos entran en vigor a partir del año 2016

El resto de las rentas, se gravarán conforme la siguiente escala:

Base liquidable €	Tipo aplicable en el año 2015 (%)	Tipo aplicable en el año 2016 (%)
Hasta 600.000,00	24	24
Desde 600.000,01 en adelante	47	45

Fuente: Ley del IRPF

Los tipos impositivos entran en vigor a partir del año 2016

La normativa mantiene vigente que los contribuyentes tengan la obligación real de tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). En lo referente a la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los impatriados, tributan como cualquier otro residente fiscal en España por la totalidad de los bienes y derechos recibidos independientemente del lugar donde se encuentren.

2.3. Condiciones que deben cumplirse para aplicar el artículo 93 LIRPF

2.3.1. Residencia fiscal a efectos del artículo 93 de la Ley IRPF

Para determinar el territorio en el cual un contribuyente está sujeto a tributación, si es en España o en otro Estado y, por lo tanto, saber si se aplica LIRPF⁴ o la LIRNR⁵, es esencial el concepto de residencia fiscal que se establece el artículo 9 de la LIRPF.

⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Según lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español y, por tanto, tributa por su renta mundial en España, cuando se cumplan cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia en territorio español, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

Existe cierta controversia en relación con el criterio para realizar el cálculo del cómputo de días de permanencia en España a efectos de determinar la residencia fiscal. Como consecuencia, existen un gran número de resoluciones administrativas y judiciales que versan sobre este tema.

El criterio tradicional administrativo consideraba que, en los casos de ausencias esporádicas, a menos que se presentara un certificado de residencia o se acreditara de forma efectiva por cualquier otro medio de prueba la residencia fiscal en otro Estado, los contribuyentes eran residentes fiscales en España de acuerdo con el criterio de días de permanencia. Sin embargo, se produce un cambio a la hora de entender el concepto de ausencia esporádica a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017⁶, al cuestionar *“si el concepto de ausencias esporádicas debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español”*.⁷

Se concluye que el concepto se configura en función de un elemento fáctico que atiende exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español y no se considera esporádica una ausencia que, al margen de su duración

⁶ El cómputo de los días para determinar la residencia fiscal: no todas las ausencias son esporádicas. (2017, 18 diciembre). Intermark IT. <https://www.andersentaxlegal.es/es/publicaciones-y-noticias/el-computo-de-los-dias-para-determinar-la-residencia-fiscal-no-todas-las-ausencias-son-esporadic.html>

⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, STS 4306/2017 de 28 de noviembre de 2017. El contribuyente reclama una cantidad retenida a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) durante el período impositivo que no ha residido en España, el cual supera los 183 días, al disfrutar de una beca que le obliga a residir en Rumanía. En este caso, se determina que no se puede considerar como ausencia esporádica esa estancia en un país extranjero disfrutando de una beca ICEX, ya que no responde a algo ocasional y por un período de tiempo breve, sino que es una ausencia continuada. La sentencia indica que no es requisito exigible en este caso la acreditación de la residencia en otro país, ya que no es un país destino considerado como paraíso fiscal. Si no concurre el requisito de la permanencia previsto en el artículo 9.1.a) LIRPF, son indiferentes las eventuales ausencias esporádicas.

o circunstancias, determine la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralice la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente sea la de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. A raíz de esto, debido a la dificultad de justificar el propósito temporal de la estancia, se ha adoptado cierta flexibilidad a la hora de acreditar la residencia fiscal mediante certificado de residencia emitido por las autoridades españolas, aunque no se acepten otro tipo de certificados con los que acreditar la residencia fiscal.⁸

En la línea del concepto de «cuarentena fiscal⁹», regla especial que se aplica a los casos en que un nacional español se cambia de residencia a un paraíso fiscal, existe la regla especial que se aplica en los supuestos donde el contribuyente acredita la residencia en un paraíso fiscal, en el que se exige acreditar presencia física en dicho territorio durante más de 183 días durante el año.

Tendrá la consideración de período impositivo en el que se adquiere la residencia, el primer año natural en el que, producido el desplazamiento, permanezca durante un período superior a 183 días en territorio español.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Por una parte, el criterio denominado centro de intereses económicos se entenderá cuando el contribuyente pueda justificar la localización en España de sus principales fuentes de renta, de patrimonio mobiliario o inmobiliario, de sus actividades económicas de carácter laboral, empresarial, profesional, etc. y la gestión y administración de sus bienes y derechos.

Según lo previsto en el artículo 9.1.b) LIRPF, deberán considerarse como rendimientos obtenidos en territorio español a efectos de la determinación del centro de intereses económicos, las rentas obtenidas por el contribuyente a través de una entidad extranjera, siempre y cuando dicho centro de intereses económicos se localice en territorio español durante gran parte del periodo impositivo. Para reflejar esta norma, existe la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, STSJ M 14829/2014 de 20 de noviembre de 2014. En ella, el recurrente sostiene que debe tributar en Portugal y no se deben aplicar las normas de convenio para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta suscrito entre España

⁸ Resolución Vinculante de la DGT, V2835-17 de 2 de noviembre de 2017. En esta sentencia se cuestiona si los certificados de residencia fiscal a efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España tienen que llevar la Apostilla de la Haya para que sean válidos. Según lo previsto en el artículo 17.2 de la Orden EHA/3290/2008, no se exige como requisito necesario para que no se practique retención que los certificados de residencia estén apostillados para que tengan validez en España.

⁹ Prevista en el artículo 8.2. de la LIRPF y que establece que, si un nacional español traslada su residencia a un Estado considerado como paraíso fiscal, seguirá siendo considerado como residente español durante el período impositivo en que se produjo el cambio y durante los cuatro años siguientes, aunque se pruebe que efectivamente resida en dicho paraíso fiscal.

y Portugal, puesto que es en Portugal donde obtiene los rendimientos y donde tiene su única residencia permanente. Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que los rendimientos que obtiene en Portugal proceden de otra fuente de renta, trabajo por cuenta ajena, inferiores a los que obtiene en España, que proceden de su patrimonio. Además, se entiende como vivienda permanente *“aquella en la que siendo inmediatamente habitable se mora o reside de modo continuo y no esporádico sin que se necesario que sea de la propiedad o de la titularidad del morador”*. En la sentencia se considera que la vivienda en Portugal no cumple los requisitos para calificarse como permanente, puesto que los consumos de suministros se prueban solo durante los meses de verano y no se acredita ningún dato que determine la permanencia. Es en España pues, donde tiene la residencia, puesto que es donde se encuentra el centro de sus intereses vitales, donde reside su familia y donde posee un gran patrimonio.

Por otra parte, en cuanto al punto de conexión basado en el vínculo familiar, se deberá analizar si los familiares han permanecido más de 183 días en España durante el año natural o, en su caso, si el centro de intereses económicos del cónyuge y de los hijos menores de edad está localizado en España. No obstante, este vínculo se caracteriza por darse la presunción *“iuris tantum”*¹⁰, de forma que, acreditando su residencia a efectos tributarios en otro país, podría no ser considerado como residente fiscal a pesar de cumplirse el vínculo familiar.

En este sentido, cabe destacar que, aunque el contribuyente se desplace con el resto de los miembros de su unidad familiar, tendrá que ser considerado de forma independiente a la hora de determinar si poder acogerse al régimen especial de los impatriados y que, será necesario examinar las circunstancias del resto de los familiares para saber quiénes reúnen las condiciones para acogerse a dicho régimen.

Parece clara la relación de residencia fiscal con el artículo 93 de la Ley del IRPF, al establecer, que los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento podrán optar por tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF.

No obstante, por el hecho de considerarse residente fiscal según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del IRPF, no implica necesariamente que tenga el derecho de beneficiarse de la opción de acogerse al régimen especial, puesto que solo tiene el derecho en el caso que sea considerado residente fiscal según lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley del IRPF. Esto es así ya que, el artículo 115 del RIRPF, también hace referencia a la permanencia superior a 183 días en territorio español y, por tanto, se establece una restricción sobre el resto de requisitos para ser considerados residentes fiscales (núcleo central de intereses y presunción *iuris tantum* de residencia del cónyuge) a la hora de poder optar por el régimen. Podríamos decir que, obtener la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento es el primer requisito para acogerse al régimen especial.

¹⁰ La presunción *“iuris tantum”* se define como aquella operación lógica por la que se tiene acreditado un hecho desconocido a partir de otro sobre cuya existencia no existe duda, por su reconocimiento o prueba, que admite prueba en contrario.
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUjM0tLbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoArj0I2zUAAAA=WKE

Pueden acogerse al régimen las personas físicas, descartando la unidad familiar y las personas jurídicas.

Cabe mencionar que, ser considerado como residente fiscal a efectos de poder optar por el régimen especial de impatriados, no implica necesariamente que pueda tributar por él, sino que la normativa establece que, además, han de cumplirse una serie de requisitos.

2.3.2. Requisitos temporales

2.3.2.1. La persona física no puede haber sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español

El primer requisito que se impone a los trabajadores desplazados para poder ejercitar el derecho de opción consiste en que los sujetos no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. La Ley hace referencia al “desplazamiento” y no al “cambio de residencia fiscal”, ya que éstos pueden ser distintos. Tal y como indican Calderón Carrero y Álvarez Barbeito (2010)¹¹, *“el régimen especial no prohíbe que el contribuyente se haya desplazado o que, incluso, haya realizado alguna actividad laboral en territorio español”*. Para que se cumpla dicho requisito, éste debe haberlo hecho sin obtener la condición de residente fiscal español.

Este límite temporal plantea cierta problemática a la hora de aplicarse. En primer lugar, puede plantearse la duda en torno al momento en que el cómputo del plazo de los diez años debe entenderse cumplido. En este sentido, el plazo puede considerarse cumplido desde el momento en que se produce el nuevo desplazamiento a territorio español o, por el contrario, que no se entienda cumplido por ser necesario que el contribuyente obtenga la condición de residente fiscal. A pesar de la problemática, si se considera la expresión literal del precepto y ciertas sentencias de la Administración, el momento en que tiene lugar el desplazamiento a territorio español es la fecha que se debe tener en cuenta para considerar cumplido el periodo de diez años.

No obstante, el cumplimiento del requisito temporal no implica un reconocimiento del contribuyente como impatriado, ya que se tienen que cumplir también el resto de los requisitos exigidos por la ley.

¹¹ *La tributación en el IRPF en los trabajadores expatriados e impatriados*- Álvarez Barbeito, P y Calderón. (2010). Editorial Dykinson.

2.3.3. Requisitos objetivos

2.3.3.1. Que el desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un contrato de trabajo o de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe

Para poder optar por este régimen especial, es necesario que la persona física se haya desplazado como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Según lo previsto en el artículo 111.b) del RIRPF, se entenderá válido desde el momento en que se inicia la relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleado en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. Esta relación laboral no puede considerarse en los casos en que se presten servicios independientes o que se realice a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

Según la normativa, debe haberse firmado con anterioridad al desplazamiento un contrato de trabajo y debe existir una carta del desplazamiento ordenado.

De modo que, los contribuyentes que se desplacen al territorio español y que, con posterioridad, consigan un empleo en dicho país, no podrán acogerse a este régimen. Según lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 114 del RIRPF, *“no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 del RIRPF”*.¹²

En la Resolución Vinculante de la DGT, V0088-19 de 15 de enero de 2019, se entiende que las rentas derivadas de trabajos realizados antes del desplazamiento a España no se entienden obtenidas en este territorio. En dicha resolución, la consultante, obtuvo como parte de su retribución en los años 2015, 2016 y 2017, una cantidad de Restricted Stock Units (RSU). En el año 2018, se desplaza a territorio español con motivo de una relación laboral y ejerce la opción para tributar por el régimen especial para trabajadores desplazados. En 2018, se produce el devengo de las RSU que formaron parte de su retribución en Irlanda en el año 2015. Sin embargo, la DGT considera que estas retribuciones no se pueden entender como obtenidas en España, puesto que fueron derivadas de un trabajo realizado en el extranjero con anterioridad al desplazamiento a España, por lo que, no estarán sujetos a tributación en dicho territorio, así como tampoco a retención.

¹² Resolución Vinculante de la DGT, V2967-18 de 19 de diciembre de 2018. El contribuyente, que ya había optado por el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español durante los años 2005, 2006 y 2007, está previsto que vuelva a desplazarse España como consecuencia de un contrato laboral en el año 2019. Por lo tanto, sí que podrá optar por el régimen de impatriados si adquiere su residencia fiscal en España. Sin embargo, los trabajos realizados con anterioridad a su desplazamiento a España no estarán sujetos a tributación siempre que de acuerdo con el artículo 13.1.c) del TRLIRNR no deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Por tanto, el régimen especial podrán aplicarlo los contribuyentes que inicien su relación laboral en España o que, teniendo un contrato preexistente, sea ordenado su desplazamiento a territorio español y exista carta de desplazamiento.

Además, también será cumplido el requisito en el caso de los contribuyentes que se desplacen como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador cuando su participación no determine la consideración de entidad vinculada a los efectos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).¹³ En este caso, deberá entregarse un documento justificativo emitido por la entidad en el que se aparezca la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada.

En el caso que el contribuyente acogido al régimen de impatriados rescindiera la relación laboral que propició el desplazamiento a territorio español para efectuar una relación laboral con otra entidad residente en España, no se produciría la exclusión del régimen. Siguiendo el criterio de la DGT en la consulta vinculante, V1053/2017 de 4 de mayo de 2015, no se produce la vinculación a un contrato concreto, sino que lo está en términos generales, por lo que el cese voluntario de una relación laboral para trabajar en otra entidad distinta y no vinculada no supone el incumplimiento de dicho requisito. Contrariamente, sí que se produciría la exclusión según lo establecido en el artículo 116 de RIRPF, si la persona no empezara a trabajar para otra entidad en territorio español.

Cabe mencionar que no existe ningún requisito sobre el periodo mínimo del contrato de trabajo que requiere del desplazamiento del contribuyente a España.

2.3.3.2. Que no obtenga rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español

Para que este requisito se considere cumplido, además de realizarse en España el trabajo por el contribuyente para una sociedad, ésta no debe ser un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente, de forma que los beneficios de las entidades deben permanecer en territorio español. Si no se cumple con este requisito, entonces se dará la exclusión del régimen.

¹³ Según lo previsto en el artículo 18 de la LIS, se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

2.4. Tributación de los trabajadores desplazados a territorio español

2.4.1. Formalidades para el ejercicio del derecho de opción

Los modelos de declaración del IRPF para impatriados y de comunicación para poder optar por el Régimen están regulados en los artículos 116 y siguientes del RIRPF de 2007. Para ejercer la opción, con la nueva regulación del régimen especial se publicó la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por el que se debe presentar una comunicación formal de la opción a través del modelo 149¹⁴, dentro del plazo máximo de seis meses, a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, según dispone el artículo 116.1. del RIRPF. En los diez días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, la oficina gestora competente expedirá un documento acreditativo del ejercicio de opción a este régimen especial.

Según el artículo 119 del RIRPF, la opción por la aplicación del régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006, por parte del contribuyente, se llevará a cabo conforme al modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que, hasta que no se haya acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa, no será definitivo. El contribuyente deberá presentar ante aquellos sujetos obligados a practicarle retenciones o ingresos a cuenta este documento definitivo. El empleador deberá retener como si el contribuyente fuera no residente y realizando el pago a cuenta mediante el modelo 216.

Una vez que ha optado por el régimen del artículo 93 de LIRPF, podrá beneficiarse de éste durante el período impositivo en que viene a España y los cinco años siguientes. Llegado el periodo de presentación del IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 114 de RIRPF, cumplirá con su obligación tributaria por medio del modelo 151¹⁵, y no del modelo 100, como hacen los demás contribuyentes por ese impuesto. El plazo de presentación será el mismo que el de las declaraciones del IRPF y se hará, tal como establece el artículo 2.a) de la Orden HAP/2194/2013¹⁶, de 22 de noviembre, de forma electrónica a través de internet. La

¹⁴ La comunicación del modelo 149 dirigida a la Administración tiene naturaleza meramente informativa y no constitutiva, puesto que una norma con rango reglamentario no puede contrariar lo establecido en una norma con rango de ley. Para poder realizar dicha comunicación deberán estar incluidos en el Censo de Obligados Tributarios. En caso contrario, deberán solicitar previamente el alta en dicho censo mediante la presentación de la declaración censal pertinente.

¹⁵ Con la nueva regulación del régimen especial, se publicó la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. No obstante, hay que tener en cuenta que, pueden coexistir para un mismo período impositivo dos modelos de declaración distintos, el modelo 151, conforme a la normativa vigente desde el 1 de enero de 2015 y el modelo 150 que presentarán los contribuyentes a los que se le aplique la disposición transitoria decimoséptima, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

¹⁶ Orden en la que se regulan los procedimientos y condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

presentación de forma electrónica se efectuará con sujeción al artículo 6 y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 7 y 11 de dicha orden.

Cabe destacar que la opción surte efectos hasta que decida el contribuyente renunciar a la misma, renuncia que deberá comunicar mediante dicho modelo 149 antes de que se inicie el ejercicio en que dicha renuncia deba surtir efectos, concretamente, en los meses de noviembre o diciembre.

En el caso de renuncia y pese a que el contribuyente todavía se encuentre en el plazo de los 5 años desde su consideración como residente fiscal español, no se podrá volver a optar a la aplicación del Régimen. Asimismo, se producirá la exclusión del Régimen en el periodo en el que se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos.

En lo referente a los plazos de presentación de los modelos para optar al Régimen, el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en la resolución del recurso 03348-2017 de 11 de marzo de 2019¹⁷ por el que desestima las alegaciones realizadas por el contribuyente. En este caso, el contribuyente consta de un inicio de alta en la actividad en la Seguridad Social con fecha 1 de septiembre de 2012, pero no presentó ante la Oficina de Gestión Tributaria el modelo 149 hasta el 19 de febrero de 2015 tras la modificación del régimen, puesto que no entendía cumplido el requisito por superar el límite de 600.000.- euros anuales. El Tribunal, se fundamenta en el artículo 119.3 de la LGT por el que *“la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria, determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, de modo que habrá decaído por la posibilidad de optar por el conocido como régimen de impatriados”*. Por lo tanto, al haber transcurrido el plazo mencionado anteriormente establecido por el artículo 116 del RIRPF, el contribuyente no podrá acogerse a dicho régimen.

2.4.2. Contenido del Régimen especial de Impatriados

La forma de aplicación de este Régimen especial aparece regulada en el artículo 93.2 de LIRPF, en el que se establece que los contribuyentes desplazados a territorio español, cuando cumpla los requisitos exigidos por la normativa y haya ejercido el derecho de opción por la aplicación del Régimen especial de Impatriados, tributará por la normativa recogida en la Ley del IRNR por aquellas rentas de fuente española, pues las rentas de fuente extranjera no tributarán en España en aplicación del Régimen.

De esta forma, el contribuyente podrá evitar la progresividad del IRPF, aunque no podrá aplicar las exenciones recogidas en el artículo 14 del TRNIRNR¹⁸, al ser considerado como residente fiscal en España. Adicionalmente, tampoco serán de aplicación los siguientes

¹⁸ En el artículo 14 de la LIRNR se establece que están exentas de dicho impuesto las rentas exentas en el artículo 7 de la LIRPF. Como consecuencia, la obtención de éstas determina la imposibilidad de opción o la exclusión del régimen.

artículos de la LIRNR: el artículo 5, definición de contribuyentes a efectos del impuesto; artículo 6, criterios de residencia en territorio español; artículo 8, régimen de individualización de rentas; artículo 9, responsables del impuesto; artículo 10, normas sobre la representación de los no residentes; y el artículo 11, criterios para determinar el domicilio fiscal.

La no aplicación de las rentas exentas ha generado gran controversia, puesto que el contribuyente que opte por tributar por dicho régimen no podrá aplicar las exenciones previstas en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, artículo que prevé la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, por lo que en la medida que el trabajador se encuentre en el régimen de impatriados en el momento de su despido improcedente, deberá tributar en su totalidad de la indemnización y el finiquito al tipo fijo de gravamen del 24% o 45%, dependiendo de las retribuciones salariales.

El hecho de optar por el régimen de desplazados supone que pueda tener la obligación de presentar el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien solo por obligación real.

En cuanto a la cuantificación de la deuda tributaria, tributarán de forma separada las rentas obtenidas en territorio español por cada devengo de la renta sometida a gravamen, sin posibilidad de compensación.

La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, distinguiéndose las rentas a las que hace referencia el artículo 25.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en lo sucesivo, “TRLIRNR”) y el resto de rentas. Para el cálculo de la base liquidable no se admite la deducción de ningún tipo de gasto recogido en el artículo 19.2. de la Ley del IRPF¹⁹. Sin embargo, si se obtienen rendimientos de actividades económicas sin establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos establecidos en el artículo 24.2. de la Ley del IRNR²⁰.

2.4.3. Tipos de gravamen aplicables

Una vez determinada la base liquidable, se aplicarán los siguientes tipos impositivos para determinar la cuota íntegra.

¹⁹ El artículo 19.2. de la Ley del IRPF establece que serán deducibles:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- b) Las detracciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

²⁰ A los ingresos íntegros podrán deducirse los gastos de personal, los de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y los de suministros, en las condiciones que se establezca reglamentariamente.

1. Salvo la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de TRLIRNR²¹, según la siguiente escala:

Base liquidable	Tipo de gravamen (%)
Hasta 600.000,00.-euros	24%
Desde 600.000,01.-euros en adelante	45%

Fuente: Ley del IRPF

2. A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de TRLIRNR, según la siguiente escala:

Parte de la base liquidable (€)	Cuota íntegra (€)	Resto base liquidable (€)	Tipo de gravamen (%)
0	0	6.000,00	19
6.000,00	1.1140,00	44.000,00	21
50.000,00	10.380,00	En adelante	23

Fuente: Ley del IRPF

Según lo dispuesto en el artículo 93.2.) de la Ley del IRPF, las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del IRNR.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000.-euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

En la Resolución Vinculante de la DGT, V03787-17 de 14 de febrero de 2017, se plantea la cuestión de si el límite establecido de 600.000.-euros a efectos de la retención a practicar a un contribuyente que tributa según el artículo 93 del IRPF, ha de tenerse en cuenta por cada pagador de forma independiente en el caso de un contribuyente que obtiene rentas de más de un pagador. La DGT determina que el límite se debe considerar para cada pagador de rendimientos del trabajo.

La cuota diferencial, según el artículo 114 apartado 2.b) del RIRPF, la obtendremos del resultado de minorar a la cuota íntegra las deducciones previstas en el artículo 26 de la Ley del IRNR, deducciones por donativos del artículo 69.3 de la LIRPF y retenciones e ingresos a cuenta.

²¹ Dichas rentas son las procedentes de:

- a) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad
- b) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios
- c) Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Asimismo, minoraremos a la cuota íntegra la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de la Ley del IRPF, de los rendimientos obtenidos en el extranjero con el límite del 30% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos de trabajo obtenidos en dicho período impositivo.

No obstante, de conformidad con lo previsto en el artículo 114 del RIRPF, el artículo 81 bis de la Ley IRPF, relativo a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo no resultarán aplicables para los contribuyentes que hayan optado por aplicar el régimen especial. Así lo determina la Resolución Vinculante de la DGT, V0884-17 de 10 de abril de 2017.

2.4.4. Salida anticipada del Régimen: Supuestos de renuncia y exclusión

Siempre que se mantenga la condición de contribuyentes por el IRPF y se cumplan los requisitos necesarios para optar al Régimen especial de trabajadores desplazados, se podrá tributar por el IRNR, durante el periodo impositivo en el que se lleve a cabo el cambio de residencia y se mantendrá la vigencia durante los cinco periodos impositivos siguientes, salvo que éste decida renunciar a su aplicación o que quede excluido. Sólo podrá acogerse a dicho Régimen especial una sola vez y, por tanto, en caso de que opte por renunciar o quede excluido, quedará fuera de su aplicación, sin poder volver a optar a tributar por la Ley del IRNR.

La renuncia al régimen por parte del contribuyente está regulada en el artículo 117 del Reglamento del IRPF²². El contribuyente que decida renunciar, deberá comunicarlo durante los meses de noviembre o diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Para que la renuncia sea válida, deberá realizarse conforme al procedimiento establecido por ley. Ésta establece que el contribuyente debe presentar ante el retenedor el modelo 145²³ para que deje de ser un residente español acogido a las retenciones del IRNR. Además, deberá presentar el modelo 149²⁴ ante la AEAT, indicando la voluntad de renuncia a la aplicación del régimen especial y adjuntando una copia sellada del modelo 145 presentado al retenedor.

Asimismo, se puede dar la exclusión a este Régimen especial. Según el artículo 118 del Reglamento del IRPF, dicha exclusión se produce por el incumplimiento de alguno de los

²² Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

²³ En el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el modelo 145, se utiliza para realizar comunicación de datos al pagador de rendimientos del trabajo o de la variación de los datos previamente comunicados. No requiere presentación ante la Administración Tributaria, no obstante, el pagador deberá conservar copia a disposición de la Administración Tributaria.

²⁴ El Modelo 149 se utilizará para comunicar a la Administración tributaria la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, la renuncia al mismo, la exclusión y la fecha del fin de desplazamiento a efectos de lo previsto en el artículo 114.2.a) del Reglamento IRPF.

requisitos determinantes para su aplicación. Esta exclusión se entendería producida a efectos del periodo impositivo en el que se produce el incumplimiento.

La DGT se ha pronunciado acerca de la exclusión del régimen especial de trabajadores desplazados en una serie de consultas. Concretamente, en la Consulta Vinculante, V1739/2017 de fecha 6 de julio de 2017²⁵, defiende que *“no se produce la exclusión en aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar los trabajos que han motivado su desplazamiento a España aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes”*. Según la DGT, debe tenerse en cuenta que la finalidad por la que se aplica el régimen resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o administrador que motivó el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente y éste permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley del IRPF.

En cuanto a la exclusión, ha de tenerse en cuenta el régimen transitorio previsto a los contribuyentes desplazados a territorio español con anterioridad. En este caso, también se deberá seguir el procedimiento establecido por ley, comunicándoselo a la AEAT mediante el modelo 149 en el plazo de un mes a contar desde el momento en que se produjo el incumplimiento. Igualmente, deberá comunicárselo al retenedor para que le practique las retenciones conforme al artículo 87²⁶ de la Ley del IRPF. Cuando se comunique al retenedor la exclusión del régimen por incumplimiento según lo dispuesto en el artículo 118.3 del RIRPF, el plazo de diez días establecidos en el artículo 88.4 del RIRPF, se contará desde que finalice el plazo de un mes previsto en el artículo 118.2 del RIRPF para la comunicación de la exclusión a la Administración tributaria.

Existe una gran divergencia entre la exclusión y la renuncia, puesto que en el momento en que se incumple alguno de los requisitos establecidos en la ley, se entiende excluido del régimen al contribuyente, con efectos inmediatos en el propio periodo impositivo, mientras que, en el caso de renuncia, se espera a comunicarlo y surge efecto con posterioridad.

2.5. Relación con los Convenios de doble imposición

En este análisis, es conveniente también exponer la tributación de los trabajadores en el marco de los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE. Son muchos los convenios que introducen disposiciones específicas para los regímenes especiales a los que pueden acogerse los contribuyentes impatriados.

²⁵ En dicha sentencia, el contribuyente se acoge al régimen especial durante los periodos impositivos 2016 a 2021, como consecuencia del inicio de una relación laboral en territorio español. Sin embargo, a finales del año 2016 se extingue la relación laboral. La Dirección General de Tributos no hace una interpretación estricta de la normativa y determinando que no se produce la exclusión del régimen.

²⁶ El artículo 87 del Reglamento del IRPF indica los casos en que hay que regularizar y la forma en que debe hacerse.

Los contribuyentes que sean considerados residentes fiscales en un Estado podrán beneficiarse de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos con el resto de países. En este sentido, surge la duda de si los impatriados que deciden tributar como no residentes sujetos al IRNR español según lo dispuesto en el artículo 93 de LIRPF, pueden beneficiarse de los convenios de doble imposición internacional españoles.

Una vez más, la figura de residencia tiene gran trascendencia con relación a los CDI. En el artículo 4 de los CDI, se hace referencia a “residente de un Estado contratante”, que significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Al hilo de lo establecido, el artículo 4.1. del MCOCDE²⁷, expone que la consideración como residentes de un Estado se determinará según la legislación interna del Estado contratante y que, para que pueda aplicarse el convenio, el contribuyente deberá aportar un certificado de residencia que acredite que está sujeto a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio o residencia y, por tanto, sujeto a imposición en dicho Estado por su renta mundial.

La DGT se ha pronunciado en este aspecto en varias ocasiones, pues ha sostenido en varias consultas un criterio de rechazo sobre la contingencia de que un contribuyente que tribute según el Régimen especial de impatriados pueda obtener un certificado de residencia fiscal con el objetivo de beneficiarse de un convenio para evitar la doble imposición con un tercer país. Así, entre otras, podemos destacar la Resolución Vinculante de la DGT, V0428-14 de 17 de febrero de 2014, en la que se resuelve que *“el certificado de residencia no es válido para acreditar la residencia fiscal del consultante a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ni a los efectos de aplicar el Convenio de doble imposición Hispano-Venezolano”*.

En el apartado 2.b) del artículo 93 de la LIRPF se establece que, durante la aplicación del régimen especial, la totalidad de los rendimientos de trabajo obtenidos se entenderán obtenidos en territorio español.

Destacamos también la Resolución Vinculante de la DGT, V2919-17, en la que sosteniendo el mismo criterio concluye que los contribuyentes acogidos al régimen especial no tienen la consideración de residentes en sentido de convenio, y por lo tanto, no se les podrán expedir certificados de residencia fiscal en España, a efectos de convenio. Resulta pues una desventaja para los contribuyentes a este Régimen, puesto que se podría dar el caso que algunos países los consideren sujetos a su renta mundial y, por tanto, quedasen doblemente gravados los rendimientos percibidos en España.

²⁷ Comentarios al artículo 4 Relativo a la definición de residente – página 86 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010. <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

En todo momento debemos considerar que la aplicación de las normas que regulan la Ley del IRPF o la Ley del IRNR está supeditada a las normas contenidas en los CDI, puesto que son de rango jurídico superior a la normativa interna²⁸. En el caso de trabajadores que se desplazan a España procedentes de un país con el que España no tiene suscrito un CDI, el régimen jurídico aplicable de los trabajadores desplazados se determinará por la normativa interna del país.

Cabe mencionar que, tras la reforma del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, se trataron de evitar posibles supuestos de doble tributación de los rendimientos del trabajo, tanto en España, como en el país de la fuente. Asimismo, se introdujeron mecanismos internos para evitar la doble imposición, que hasta entonces sólo eran aplicables a los residentes fiscales ordinarios.

La mayoría de la normativa sobre los trabajadores impatriados se basa en el criterio de residencia y, en principio, no entra en contradicción con el ámbito de aplicación del Modelo de la OCDE.

A pesar de ello, se han establecido algunas cláusulas y singularidades en los convenios suscritos entre España y otros países.

En el caso de Francia, se establece una cláusula en el artículo 29 del CDI España-Francia referente a los agentes diplomáticos y funcionarios. Según éste, a pesar de lo dispuesto en el artículo 4 sobre la residencia, *“toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular o de una delegación permanente de un Estado contratante, situados en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, es considerada, a efectos de este Convenio, como un residente del Estado acreditante, a condición de que esté sujeto a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o de su patrimonio, que los residentes de este Estado”*²⁹.

Otro ejemplo en el que se producen discrepancias a la hora de aplicar los CDI es en el caso del Reino Unido puesto que, en el régimen británico, tal y como se explicará en el siguiente apartado con más profundidad, determinados residentes sólo tributan por determinadas rentas cuando éstas se remiten o transfieren efectivamente al Estado de residencia. Por este motivo, se cuestiona si deben beneficiarse o no de estos CDI, ya que, realmente no se está produciendo una doble imposición internacional. Como resultado, se están introduciendo cláusulas a este tipo de residentes, en las que se limita la aplicación de las normas del convenio hasta el momento que realmente se remiten las rentas al Reino Unido.

²⁸ Según lo previsto en el Artículo 96.1. de la Constitución Española “Los tratados internacionales, válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”.

III. COMPARATIVA TRIBUTACIÓN

Diversos países de la Unión Europea tienen previstas diferentes disposiciones similares y estrategias orientadas a favorecer la internacionalización de sus empresas y de atraer capital humano a sus respectivos territorios.

En esta parte del trabajo se expondrán las características principales de otros regímenes de impatriados de Estados europeos, con el objetivo de evidenciar numerosos problemas del régimen español, para finalmente proponer posibles mejoras para la reforma del mismo.

3.1. Portugal ³⁰

El gobierno portugués creó en 2009 un régimen similar al de impatriados en España con el objetivo de impulsar la economía nacional atrayendo a profesionales altamente cualificados. Este régimen es conocido como Régimen de Residente no Habitual (RNH), regulado en el artículo 16 del código del Impuesto sobre los rendimientos de las personas singulares e introducido en el Decreto-Ley 249/2009, de 23 de septiembre, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Código Fiscal do Imposto sobre o Rendimento das Pessonas Singulares). Tras su incorporación, al igual que el resto de los regímenes, se ha modificado en varias ocasiones.

En Portugal, se consideran residentes no habituales las personas que adquieran la residencia fiscal y que en los cinco años anteriores no hayan optado por tributar en este régimen especial a contar desde la fecha en que lo solicita.

Según el artículo 16.1 y 2 del Código Fiscal do Imposto sobre o Rendimento das Pessonas Singulares, para que un no residente obtenga la condición de residente fiscal en Portugal y pueda aplicar el régimen de impatriados, es necesario el cumplimiento de determinados criterios en el año al que corresponden los rendimientos:

³⁰ La información es un resumen de las diferentes fuentes:

Derecho Comparado. Régimen impatriados en Portugal. (2015, 25 mayo). Fiscalidad del Expatriado. <http://www.fiscalidad-expatriado.com/derecho-comparado-regimen-impatriados-en-portugal/>

¿Portugal o España? Dos regímenes fiscales para RNH en EU | NEWCO Blog. (2018, 20 marzo). <https://www.newco.pro/es/blog/portugal-o-espana-dos-regimenes-fiscales-para-residentes-no-habituales-a-tener-en-cuenta-en-la-eu>

Ventajas del Régimen fiscal del Residente No Habitual en Portugal. (2018, 13 noviembre). http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/ventajas-del-regimen-fiscal-del-residente-no-habitual-en-portugal

- La permanencia por más de 183 días en territorio portugués, consecutivos o intermitentes.
- La localización de intereses familiares, sociales, etc. Ésta se considera cumplida si a 31 de diciembre, no habiendo permanecido más de 183 días en Portugal, disponga en este Estado de una vivienda en condiciones que permitan suponer la intención de mantenerla y utilizarla como residencia habitual.
- Cuando es parte de un hogar donde la persona que tiene la responsabilidad y dirección de éste es residente en Portugal.

Además de obtener la residencia, aplicarán la ventaja que supone el régimen fiscal especial de los residentes no habituales, siempre y cuando las rentas que obtengan por desarrollar una actividad, laboral, profesional o empresarial en el territorio portugués, tengan la consideración de generar un alto valor añadido científico, artístico o técnico³¹.

Adicionalmente, tiene que llevarse a cabo una solicitud del régimen de residentes no habituales en Portugal. Dicha solicitud cuenta con un plazo de alta en el régimen hasta el 31 de marzo, inclusive, del año siguiente a aquel en el cual deba surtir efectos no siendo automática tal condición, sino que deberá ser aprobado por parte de las autoridades portuguesas. Una vez que las autoridades fiscales portuguesas concedan la condición de residentes no habituales, los contribuyentes adquieren el derecho a tributar en régimen especial portugués durante diez años, siempre y cuando, en cada uno de los años del período de 10 años de duración, se mantenga la condición de residente en Portugal³². Además, en caso de no haber tributado por este régimen durante los diez años permitidos, pueden volver a readquirir la residencia en Portugal y pueden volver a tributar por él.³³

La obtención de la condición de residentes no habituales supondrá que el contribuyente podrá beneficiarse del tipo de gravamen fijo del 20% de los rendimientos del trabajo y de actividades profesionales y empresariales, siempre y cuando, como se ha mencionado anteriormente, sean de un elevado valor añadido. Este régimen solamente gravará las rentas obtenidas en territorio portugués, quedando exentas las rentas de origen extranjero sin límite alguno, pero a condición de que queden sujetas a tributación en los Estados de la fuente siguiendo con lo dispuesto en los CDI suscritos por Portugal y el resto de países.

Cualquier otro tipo de rendimiento obtenido en territorio portugués por un residente no habitual tributará según los tipos impositivos generales.

³¹ Artículo 72.6. CIRS – Actividades: arquitectura, ingenieros, artistas plásticos, actores, músicos; profesiones liberales técnicas y asimiladas; médicos, dentistas, profesores universitarios, administradores y gerentes de sociedades y de establecimientos permanentes.

³² Artículo 16.9 del CIRS.

³³ Artículo 16.7 del CIRS.

En cuanto los dividendos, plusvalías y otros rendimientos de capital, estarán exentos de tributación en Portugal, siempre y cuando procedan de fuera del territorio y exista un CDI suscrito con el país de origen. En caso contrario, tributarán al tipo impositivo del 28%. Existe una excepción establecida para las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de un inmueble, por el que se tributará aplicando una tabla de tipos impositivos progresivos, con el máximo del 48%.

3.2. Italia ³⁴

Italia también es uno de los países europeos que proporciona numerosos beneficios incentivos fiscales con el objetivo de atraer capital humano a dicho territorio. Actualmente, se rige por el Decreto Ley 34/2019, de 30 de abril de 2019, régimen que modifica el anterior artículo 16 del Decreto Legislativo 147/2015. En el artículo 5 de dicho Decreto, se establecen nuevas medidas específicas para incentivar el “retorno de los cerebros”.

En Italia, el IRPEF se corresponde con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, se aplica según una escala progresiva a la renta imponible, cuyas tasas oscilan entre el 23% y el 43%. Los tipos impositivos que se aplican son los siguientes:

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	
Base liquidable	Tipo de gravamen progresivo (%)
De 0 a 15.000,00.-euros	23%
De 15.001,00 a 28.000,00.-euros	27%
De 28.001,00 a 55.000,00.-euros	38%
De 55.001,00 a 75.001,00.-euros	41%
A partir de 75.001,00.-euros	43%

³⁴ La información es un resumen de las siguientes fuentes:

Tarifa plana fiscal: Italia, el paraíso que atrae a las grandes fortunas. (2018, 1 marzo). <https://intereconomia.com/noticia/tarifa-plana-fiscal-italia-pariso-atrae-las-grandes-fortunas-20180301-2142/>

Logo, Antonio (2019, 9 septiembre) New tax incentives for attracting human capital: Italy as the new Eldorado for the taxation of sport stars

<https://www.dlapiper.com/fr/france/insights/publications/2019/09/sport-now/new-tax-incentives-for-attracting-human-capital/>

Stefania Quaglia (2017, 21 de abril) Italia: ¿le importa cambiar del antiguo régimen de inmigración a uno nuevo? <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2017/04/flash-alert-2017-074.html>

Asimismo, se aplica un recargo regional que oscila entre el 1,23% y el 2,03% en función del nivel de ingresos y la región de residencia, junto con un recargo municipal de hasta el 0,9% en función del municipio de residencia. Los gastos por servicios profesionales están sujetos a un 20% de retención en la fuente.

Los dividendos, intereses, ingresos por inversiones y ganancias de capital tributan a una tasa especial fija del 26%. Por los intereses pagados por los bonos del gobierno italiano se aplica una tasa del 12,5%.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, Italia no lo grava y en lugar de ello, se aplica un impuesto del 0,2% anual a los activos financieros mantenidos en el extranjero.

Con la introducción del nuevo régimen, a partir del año fiscal 2020, un contribuyente que sea empleado, profesional autónomo o un empresario individual, estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Italiano con una exención del 70%³⁵, es decir, únicamente tributará por el 30% de la renta imponible de sus ingresos procedentes de la actividad realizada en Italia por el 43% de la tasa impositiva progresiva más alta. Si los contribuyentes trasladan su residencia a las regiones del sur de Italia, es decir, Abruzzos, Molise, Campania, Apulia, Basilicata, Calabria, Cerdeña y Sicilia, el porcentaje del 30% se reduce al 10% de la renta imponible por el 43% de la tasa impositiva más alta, obteniendo una exención del 90%.

Para beneficiarse de dicho régimen, se requiere que el contribuyente traslade su residencia al territorio italiano. Según el Art. 2 del código italiano del Impuesto sobre la renta (Dpr n.917/86, también llamado TUIR), una persona física tiene su residencia habitual en Italia cuando o bien permanezca en Italia más de 183 días durante el año natural (184 días si es un año bisiesto) o bien radique en Italia su residencia principal, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Para ser considerado residente no tienen por qué darse ambas condiciones, con que se cumpla una de ellas es suficiente para ser calificado como residente fiscal en Italia. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que, para ser considerados residentes fiscales en Italia, deben haber estado inscritos en el registro italiano de población residente durante la mayor parte de un período impositivo o tengan su domicilio en territorio italiano de conformidad con el artículo 43 del Código Civil Italiano.

Otro criterio que debe cumplirse para acogerse a dicho régimen consiste en no haber sido considerado como residente fiscal durante los dos años anteriores al traslado de su residencia fiscal en territorio italiano.³⁶ Además, se debe tener la intención de ser residente fiscal en Italia durante los dos años siguientes tras haberse acogido al régimen.

Finalmente, todas las rentas que pueden beneficiarse de este régimen son las que se han obtenido en territorio italiano.

³⁵ Se ha aumentado la exención en comparación con la exención fiscal del 50% anterior.

³⁶ Se ha reducido dicha condición de 5 años establecido en el artículo 16 del Decreto Legislativo 147/2015 a 2 años con la introducción del nuevo decreto.

Los beneficios fiscales que ofrece el régimen especial italiano pueden aplicarse durante cinco años, teniendo la opción de prorrogarse durante cinco años más, es decir, un total de diez años. En el periodo extendido, se podrá obtener una exención del 50% de los ingresos obtenidos en territorio italiano, condicionado a que se cumplan ciertos requisitos adicionales. Éstos son, ser empleado con al menos un hijo menor o dependiente y que sean propietarios de al menos una unidad residencial en Italia dentro de los 12 meses anteriores a su traslado. Además, se podrá obtener una exención del 90% para los trabajadores con al menos tres hijos menores o dependientes.

En el régimen anterior, los ciudadanos que residían en el extranjero, podían encontrarse con dificultades para poder tributar por el régimen especial, pero actualmente, pueden solicitar tributar por el nuevo régimen los ciudadanos italianos con la condición de durante los dos últimos años no hayan cancelado sus nombres de la lista de población residente italiana (Anagrafe della Popolazione Residente) y aquellos que hayan sido residentes fiscales en países extranjeros con los que Italia tiene suscritos tratados contra la doble imposición. En este caso, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Durante los últimos 24 meses ha trabajado como trabajador independiente, trabajó para obtener algún título universitario o tuvo negocios privados fuera de Italia.
- Estudió fuera de Italia durante los últimos 24 meses para obtener un título de especialización o posgrado.

Igualmente, pueden tributar por dicho régimen aquellos contribuyentes que tienen la intención de realizar una actividad comercial en Italia a partir del período impositivo posterior al 31 de diciembre de 2019.

3.3. Reino Unido ³⁷

La residencia³⁸ en el Reino Unido depende de varios factores. Uno de los principales requisitos es la regla de los 183 días de presencia física en el Reino Unido durante el período impositivo. A pesar de ser un importante factor a tener en cuenta, puedes no haber cumplido este requisito y ser considerado como residente igualmente. Existen otros criterios que pueden ser determinantes tales como la localización de la familia, las propiedades que se tengan en el Reino Unido o los intereses sociales y económicos. Los contribuyentes

³⁷ La información es un resumen de las siguientes fuentes:

Guidance note for residence, domicile and the remittance basis: RDR1. (2018).

<https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1>

HM Revenue & Customs. (2018, 14 noviembre). *New employee coming to work from abroad*. GOV.UK.

<https://www.gov.uk/guidance/new-employee-coming-to-work-from-abroad>

³⁸ En las páginas 6 y 7 del HMRC6 se establecen los contribuyentes que son considerados como residentes, los cuales deberán tributar por los ingresos percibidos en el Reino Unido, los ingresos percibidos fuera del Reino Unido y las ganancias que se obtengan como consecuencia de activos a nivel mundial. Sin embargo, existen contribuyentes residentes en el Reino Unido pero que pueden ser “no domiciliado” o no ser un residente ordinario, que entonces deberá tributar en base a una normativa especial.

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/430830/hmrc6.pdf

considerados residentes fiscales en el Reino Unido tributarán por todas las rentas obtenidas a nivel mundial.

El Régimen especial británico, denominado Remittance Basis, ofrece una tributación alternativa para aquellos que obtienen ingresos o ganancias en el extranjero durante el año fiscal.

Este Régimen fue objeto de reforma por la Ley de Presupuestos de 2008 (“Finance Act”) por el que se modificó La Ley del Impuesto sobre la Renta de 2007 (Income Tax Act de 2007).

Los residentes que pueden beneficiarse del régimen fiscal especial en el Reino Unido son los denominados “not ordinarily resident”³⁹ y “resident but not domiciled”⁴⁰.

Tal y como se establece en las secciones 809A y 809B de Income Tax Act 2007, además de ser considerado como alguno de los dos tipos de residente mencionados, no existen otro tipo de requisitos que deben cumplirse para poder beneficiarse de este régimen fiscal. Sin embargo, existen ciertos aspectos que hay que tener en cuenta y depende de las circunstancias personales de cada contribuyente decidir si tributar por él o no. En primer lugar, la cantidad de ingresos y/o ganancias extranjeras no reportadas al Reino Unido. En segundo lugar, por cuánto tiempo el contribuyente ha sido residente en el Reino Unido. Finalmente, si se podrá aplicar la exención de la doble imposición que supone el ahorro de impuestos.

Para poder tributar a través de este régimen especial será necesario completar la autoliquidación (Self Assessment tax return, SA109 Residence and remittance basis). En caso de ser un contribuyente no domiciliado, además tendrá que presentar el “SA108 Capital Gains supplementary pages”.

Los contribuyentes que deciden acogerse al mismo sólo tributan en el Reino Unido por las rentas de origen británico y por las que sean reportadas a este Estado. No obstante, para optar por una u otra figura de residente, será necesario que, durante el año de llegada, el contribuyente manifieste su intención de permanecer durante un periodo superior a tres años.

Sin embargo, tras la reforma realizada por la Finance Act del 2008, se introdujo un coste de 30.000 libras esterlinas anuales, denominada Remittance Basis Charge (RBC), para aquellos que habían residido en el Reino Unido durante un largo período de tiempo⁴¹. Con la

³⁹ Ser “not ordinarily resident” significa que, aunque un contribuyente sea residente en el Reino Unido durante un período impositivo, no cumple uno o más de los factores para ser considerado como residente ordinario. Por lo tanto, podrá beneficiarse del régimen británico para los ingresos extranjeros, pero no para las ganancias extranjeras, ya que solo podría beneficiarse si tampoco estuviese domiciliado en el Reino Unido.

⁴⁰ Ser “resident but not domiciled” significa que, su domicilio a efectos fiscales corresponde a otro país. En Reino Unido se entiende domicilio fiscal como el Estado de pertenencia de una persona. Además del domicilio por representación que se ostenta hasta adquirir capacidad de obrar, se distingue entre domicilio por origen (el que tiene correspondencia con el de los padres) y domicilio por elección (cuando se vive permanentemente en un determinado lugar y se atienden factores como los intereses sociales, familiares, económicos, etc.). Referencia: páginas 13 a 15 del HMRC6.

⁴¹ Según lo establecido en la sección 809 de la Income Tax Act de 2007, son aquellas personas que han sido residentes en el Reino Unido al menos siete años de los inmediatamente procedentes nueve años y que, durante éstos, hayan tributado beneficiándose de este régimen especial.

reforma del régimen de Remittance Basis para el año fiscal 2012-2013, la cuantía pasa a ser de 50.000 libras esterlinas anuales, aumentándose también el número de años por el que los contribuyentes han sido residentes, pasando a ser de al menos doce años de los inmediatamente precedentes catorce años. A pesar de no existir ningún límite temporal por el que puede aplicarse este Régimen, el aumento de la denominada Remittance Basis Charge puede llegar a desincentivar la elección de tributar por este régimen especial.

En cuanto a los tipos impositivos, en el caso de rendimientos de trabajo y del capital, son del 20% para rentas de hasta 31.785 libras, 40% para rentas de hasta 150.000 libras y 45% para rentas superiores a 150.000 libras. Sin embargo, en las ganancias de capital se aplica un tipo impositivo que oscila entre el 18% y el 28% en función de la renta total sometida a gravamen.

3.4. Francia ⁴²

Francia, con el objetivo de incentivar su economía y atraer a personal especializado, introduce el artículo 81.C en el Código general de Impuestos (Code général des impôts), que establece la normativa para los impatriados. En Francia se da un doble régimen de impatriados. En 2017, tras la modificación de la Ley de Finanzas, se amplió la duración de los beneficios fiscales que ofrece el régimen.

En primer lugar, pueden beneficiarse los trabajadores que, siendo contratados por empresas no establecidas en Francia, se desplazan a Francia para desempeñar funciones empresas multinacionales presentes en el Estado⁴³. Para este tipo de trabajadores, en el artículo 81. B CGI se establece la exención de la denominada *prime d'impatriation*, es decir, de las cuotas percibidas con motivo de desplazamiento, con la condición de que las percepciones sujetas a imposición tras la aplicación del beneficio fiscal no pueden superar a aquellas que se percibirían por los trabajos equivalentes en el país de origen o en Francia, debiendo ingresar en la base imponible del impatriado la diferencia existente.

En segundo lugar, obtienen beneficios los trabajadores contratados en el extranjero ex novo por empresas con sede en Francia⁴⁴. Este tipo de trabajadores podrán beneficiarse de la no sujeción a imposición de la *prime d'impatriation* o de una exención del 30 por 100 de sus percepciones en el caso que éstos trabajen por cuenta propia o que no puedan identificar en sus remuneraciones una *prime d'impatriation*.

⁴² La información es un resumen de la siguiente fuente:
(2020, 13 enero). Le Régime des Impatriés
<https://www.impots.gouv.fr/portail/international-particulier/le-regime-des-impatries>

⁴³ Regulado en el artículo 81.B CGI, hace referencia a la movilidad intragrupo. Por ejemplo, que el trabajador se desplace desde la empresa matriz extranjera a su filial establecida en Francia.

⁴⁴ Regulado en el artículo 155.B CGI, hace referencia a las contrataciones externas.

En ambos casos, existe el límite de la diferencia entre la remuneración exenta de tributación y las cantidades que perciba el trabajador por funciones equiparables en el país de origen o en Francia. Este límite máximo de la exención de la *prime d'impatriation* es compatible con la exención de la parte de la remuneración obtenida por una actividad realizada en el extranjero. El trabajador impatriado puede beneficiarse de forma optativa de sus remuneraciones percibidas por el trabajo realizado en el extranjero⁴⁵, siempre que éstas no sean superiores al 20 por 100 de las contraprestaciones realizadas en el país de origen tal y como se establece el artículo 155. B CGI. Tras todo lo dispuesto, es necesario tener en cuenta que, el total de remuneraciones exentas gracias a tributar por el régimen de impatriados no puede superar el 50 por 100 de las contraprestaciones percibidas por el trabajador.

Asimismo, cabe destacar que los beneficios fiscales que pueden obtener los contribuyentes que tributen en dicho régimen no están condicionados a que en el contrato se establezca la duración del trabajo en Francia o que éste se realice por un periodo fijo.

Este régimen especial de impatriados también puede aplicarse en los contribuyentes que se desplacen a Francia con la finalidad de crear una empresa allí, aunque todavía no exista legalmente.

Los contribuyentes que tributen en dicho régimen estarán exentos hasta un 50% de los rendimientos obtenidos en concepto de ingresos de capital, ganancias de capital de fuentes extranjeras y ciertos productos de propiedad intelectual.

El requisito para poder acogerse al régimen especial francés consiste en obtener la condición de residente fiscal en Francia según el artículo 4. B del CGI. Asimismo, se da la condición de que, para poder aplicarse el régimen, los trabajadores desplazados no deben haber sido residentes fiscales en Francia durante los cinco años anteriores al traslado.

En cuanto al periodo máximo de aplicación, los contribuyentes pueden beneficiarse de dicho régimen durante un máximo de seis años, contando desde el ejercicio en que se lleva a cabo el desplazamiento a Francia y los siguientes hasta el 31 de diciembre del quinto año sucesivo⁴⁶.

Finalmente, los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Francia, estarán sujetos al impuesto sobre la propiedad IFI. No obstante, los contribuyentes impatriados, podrán beneficiarse de una bonificación si su asunción del cargo tuvo lugar desde el 6 de julio de 2016, aplicando una exención del 30% de su remuneración.

⁴⁵ Introducida por la reforma Ley 1720/2005, de 30 de diciembre.

⁴⁶ Apartado I in fine del artículo 81. B CGI y párrafo Sexto del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI

3.5. Países Bajos ⁴⁷

En los Países Bajos, existe el régimen especial para impatriados denominado *30 por 100 ruling*. Se rige por el real Decreto de 20 de diciembre de 2000, introducido mediante reforma del *Uitvoeringsbesluit loonbelasting* de 1965. En el año 2011, se produjo una reforma, en el que se precisaron las condiciones para poder acogerse a dicho régimen.

Según el artículo 8.2 letra b) *Uitv. besl. LB 1965*, en el que se establecen las condiciones que deben darse para poder acogerse a dicho régimen, los trabajadores desplazados a territorio holandés contratados por un empleador residente o extranjero que realice la retención en los Países Bajos, deben tener habilidades específicas o conocimiento inexistente en el mercado laboral holandés. En este aspecto, influirá la capacidad de los que contratan a los trabajadores impatriados, pues deberán ser ellos que prueben tal condición. Para determinar los conocimientos tienen relevancia factores como el nivel de formación, su experiencia y el nivel salarial del trabajo en Holanda respecto con el nivel salarial que obtendría en su país de origen. No obstante, no será necesaria tal prueba cuando el trabajador tenga dos años y medio de experiencia previa en el trabajo por el que se esté optando, así como tampoco los científicos e investigadores que trabajen en universidades u organizaciones que se dediquen a incrementar el conocimiento del país. Además, debe cumplirse un requisito que consiste en que el trabajador impatriado debe haber vivido fuera de un radio de 150 km alejado de las fronteras holandesas durante al menos 16 meses en los 24 meses anteriores al inicio del trabajo en los Países Bajos.

Gracias a este régimen, si los contribuyentes cumplen con las mencionadas condiciones establecidas en la normativa, se beneficiarán de una exención de hasta un 30% de las retribuciones satisfechas, es decir, tributará solo sobre el 70% de sus ingresos derivados de su relación laboral. Esto significa que la tasa máxima efectiva se reduce a un 36.2% (70% x 51,75%). Asimismo, el trabajador tiene otros beneficios fiscales, como reembolsar a la escuela honorarios relacionados con la educación de sus hijos en una escuela internacional libre del impuesto holandés. Otro de los incentivos fiscales es optar por ser “parcialmente responsable del impuesto holandés”. Es decir, que el contribuyente sea considerado como residente de los Países Bajos pero que sea tratado como un no residente en cuanto a los subsidios generales y personales, así como para los créditos fiscales.

En este sentido, es importante diferenciar qué son retribuciones ordinarias y qué constituyen gastos derivados del desplazamiento a dicho territorio.⁴⁸ Por este motivo, a la hora de solicitar la tributación para tributar en régimen de impatriados, que debe producirse en el plazo de los cuatro primeros meses desde el traslado (cuya resolución tiene efectos retroactivos hasta el mismo), se deberá presentar un documento en el que se separe el 70 por 100 de retribuciones ordinarias y el otro 30 por 100 correspondientes al régimen de

⁴⁷ La información es un resumen de la siguiente fuente:
30% ruling application. (2020, 16 abril). Expatax. <https://www.expatax.nl/30-percent-ruling/>

⁴⁸ Artículo 9h. 1. *Uitv. besl. LB 1965*.

impatriados. Por lo tanto, se produce una asignación libre de impuestos al trabajador como compensación por los gastos territoriales adicionales por trabajar fuera de su país, sin tener que probar que se han incurrido en ellos.

3.5. Cuadro comparativo regímenes de impatriados

País	Régimen	Requisitos	Tributación
Portugal	<i>Régimen especial para residentes no-habituales</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Haber permanecido por más de 183 días en territorio portugués o bien que a 31 de diciembre disponga de una vivienda con intención de mantenerla y utilizarla como residencia habitual. - Que desarrolle una actividad que tenga la consideración de generar un alto valor añadido científico, artístico o técnico. - Solicitud del régimen de no residentes no habituales en Portugal y ser aprobado por las autoridades portuguesas - No haber residido en Portugal durante los cinco últimos años. 	<ul style="list-style-type: none"> - El contribuyente se beneficia del tipo de gravamen fijo del 20% de los rendimientos de trabajo y de actividades profesionales y empresariales. - Los dividendos, plusvalías y otros rendimientos de capital estarán exentos de tributación en Portugal si proceden de fuera del territorio y exista un CDI, en caso contrario, tributan al 28%. - Las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión del inmueble tributan aplicando tipos impositivos progresivos con el máximo del 48%. - No se tributa por impuesto sobre el patrimonio.
Italia	<i>Régimen especial impatriados italiano</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Trasladar la residencia a territorio italiano, lo que supone haber permanecido en Italia durante más de 183 días o bien que radique en dicho territorio su principal núcleo o base de actividades o intereses económicos. Además, debe ser inscrito en el registro italiano y tener la intención de ser residente fiscal durante los dos siguientes. - No haber sido residente fiscal durante los dos años anteriores. 	<ul style="list-style-type: none"> - Beneficios fiscales durante cinco años con opción de prorrogarse cinco años más. - Se aplica una escala progresiva a la renta imponible que oscila entre el 23% y el 43%. - Se gravan las rentas obtenidas en territorio italiano con una exención del 70%, llegando a ser del 90% en caso que trasladen su residencia a las regiones del sur de Italia. - Se aplica un recargo regional que oscila entre el 1,23% y el 2,03% en función del nivel de ingresos y la región de residencia, junto con un recargo municipal de hasta el 0,9%. - No se tributa por impuesto sobre patrimonio
Reino Unido	<i>Remittance basis</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Pueden beneficiarse del régimen fiscal especial los “not ordinarily resident” y “resident but not domiciled”. Es decir, no hay que tener intención de permanecer mucho tiempo. Hay que residir en Reino Unido pero estar domiciliado en otro País. - Hay que tener factores en cuanto como la cantidad de ingresos, ganancias extranjeras y el tiempo en que el contribuyente reside en Reino Unido. - Manifestar la intención de permanecer durante un periodo superior a tres años. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sólo se tributa por las rentas obtenidas en el Reino Unido. No se tributa por impuesto sobre patrimonio. - Existe el coste de 50.000 libras esterlinas anuales denominada “Remittance Basis”. - Los rendimientos del trabajo y de capital tributan al tipo impositivo del 20% para rentas hasta 21.785 libras, 40% para rentas hasta 150.000 libras y 45% para rentas que superen 150.000 libras. - Las ganancias de capital tributan a un tipo impositivo que oscila entre el 18% y el 28%.

Fuente Propia

País	Régimen	Requisitos	Tributación
Francia	<i>Doble régimen de impatriados francés</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ser residente fiscal en Francia según el artículo 4.B del CGI. - No haber sido residente en Francia durante los cinco años anteriores. - Ser trabajadores que se desplazan a Francia para desempeñar funciones en empresas multinacionales - Ser trabajadores contratados en el extranjero ex novo por empresas con sede en Francia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Podrán beneficiarse del régimen durante un máximo de seis años. - Se establece la exención denominada “prime d’impatriation” para trabajadores desplazados, por el que las cuotas percibidas con motivo de desplazamiento al aplicar el beneficio fiscal no pueden superar a las cuotas que se perciben en Francia o en su país de origen - Para los trabajadores contratados en el extranjero, exención de la prime d’impatriation o de un 30% de sus percepciones. - El total de las remuneraciones exentas por tributar en régimen de impatriados no puede superar el 50% de las remuneraciones percibidas.
Países Bajos	<i>Régimen de impatriados neerlandés (30 por 100 ruling)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuyentes contratados por empleador residente o extranjero que realice la retención en los Países Bajos. - Los contribuyentes deberán probar que tienen habilidades específicas o inexistentes en el mercado laboral holandés, excepto que tengan dos años y medio de experiencia previa en el trabajo por el que se opte. - Haber vivido fuera de un radio de 150 km alejado de las fronteras en los Países Bajos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se beneficiarán de una exención de hasta el 30% de las retribuciones percibidas. - Reembolsar a la escuela honorarios relacionados con la educación de sus hijos. - Puede optar por ser “parcialmente responsable del impuesto holandés”, tratado como no residente en cuanto a subsidios, créditos fiscales, etc.

Fuente propia

IV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA

Es evidente que en la actualidad existe un número importante de desplazamientos internacionales de trabajadores y son muchos los aspectos que influyen en ellos. Además de los de carácter personal y empresarial, entre otros, existen los aspectos de carácter fiscal o tributario, que es en lo que se ha centrado el análisis a lo largo del trabajo.

En este entorno de globalización económica, los Estados, con el objetivo de atraer capital humano cualificado e incrementar la competitividad de las empresas, han introducido una serie de modificaciones en sus respectivas normativas fiscales con la finalidad de no perder competitividad internacional.

Apunta Cordón Ezquerro (2016) que, *“el coste fiscal se ha convertido en una variable estratégica en la determinación de los desplazamientos internacionales de los trabajadores más altamente cualificados, en un entorno de fuerte competencia por su captación y nuestro sistema se ha alineado en esa estrategia competitiva”*⁴⁹.

España ha introducido un régimen especial de tributación para impatriados que evita la escala progresiva de gravamen del IRPF, pues le permite tributar a un tipo fijo del 24% en el IRNR. De esta forma, las personas con rentas altas podrán obtener un ahorro considerable. Sin embargo, no siempre es beneficioso acogerse al régimen fiscal de impatriados porque no permite la deducibilidad de gastos ni la aplicación de exenciones o reducciones del régimen general. Además, el régimen permite tributar como no residentes, pero los contribuyentes son considerados como residentes fiscales en España y, como consecuencia, pueden solicitar el certificado pertinente de acuerdo con la normativa interna, pero no pueden solicitarlo a efectos de aplicar un convenio suscrito por España para evitar la doble imposición. Esto es así ya que el contribuyente solo tributa por rentas generadas en España, tal y como sostiene la DGT en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2918-17 de 14 de noviembre de 2017. El problema reside en que los contribuyentes pueden ser considerados residentes de forma simultánea en España y otros países, al no poder acogerse al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, por lo que pueden llegar a tributar por renta mundial y, por tanto, que las rentas españolas sean gravadas tanto en España como en otro país.

Asimismo, se cuestiona si la aplicación del régimen español de impatriados vulnera o no el principio de igualdad y el de capacidad económica del contribuyente. A pesar de las diversas modificaciones del régimen, podríamos decir que los impatriados gozan de una menor tributación final hasta un límite de renta, mientras que los contribuyentes que tributan en régimen general no obtienen ningún tipo de beneficio.

Como consecuencia, no existe una aceptación social y existen numerosas críticas al régimen de impatriados en España a pesar de sus modificaciones. A raíz de ello, cada vez más se propone un cambio de dicho régimen desde una perspectiva de Derecho comparado.

⁴⁹ CORDÓN EZQUERRO, T. (2016): «La fiscalidad de los no residentes en España (IX): Rendimientos del trabajo personal: régimen de impatriados»: Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

El modelo español dispuesto en el artículo 93 de la Ley del IRPF, como hemos visto, es desigual respecto del régimen de impatriados adoptado en otros países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Portugal, Italia, Reino Unido y Francia, analizados anteriormente.

Tras estudiar las principales características de algunos de los regímenes de impatriados europeos, podemos afirmar que la intención común es la de hacer más atractivos sus territorios en cuanto a inversión extranjera. Sin embargo, hay algunos países que se centran en atraer a trabajadores altamente cualificados, mientras que otros se orientan en ofrecer ventajas fiscales para conseguir la localización de empresas en sus territorios.

Portugal y Países Bajos, son países que han basado su régimen centrándose en incentivar la contratación internacional de trabajadores cualificados, ya que establecen que el régimen es aplicable a una lista de profesionales o con unas habilidades específicas que generan un valor añadido a la economía. Por el contrario, España no favorece a los trabajadores autónomos, empresarios o profesionales que son contratados por cuenta ajena.

El Reino Unido y España son similares en cuanto a la aplicación general del régimen especial, así como en su objetivo de localización de empresas. El régimen especial del Reino Unido se diferencia de España en el sentido de que trata de incentivar a los contribuyentes con capacidad de generar rentas o que tengan a su disposición grandes patrimonios. En este régimen solo se gravan los patrimonios que se encuentren en el territorio del Reino Unido. No obstante, tiene la desventaja principal del incremento de la Remittance Basis charge.

En referencia a las ventajas fiscales, a diferencia de España que no ofrece ninguna ventaja fiscal en cuanto a las deducciones y reducciones que sí pueden aplicarse los contribuyentes en régimen general, Francia y Países Bajos, sí que han introducido medidas para disminuir los gastos que se producen como consecuencia del desplazamiento.

Por lo tanto, sería conveniente analizar la idoneidad del artículo 93 y plantear una reforma del régimen de impatriados español, manteniendo sus principales ventajas y modificando los inconvenientes y desventajas que plantea, con el fin de incrementar su competitividad. A continuación, se plantean una serie de modificaciones legislativas al Régimen español con dicho objetivo:

Propuesta 1: Considero necesario una configuración del régimen para que no se den problemas de interpretación o alcance. Se trataría de evitar problemas como, por ejemplo, referentes al cómputo del requisito temporal de desplazamiento.

Además, sería necesaria una cohesión con el resto de la normativa establecida en la legislación tributaria española para eliminar la inseguridad jurídica. Un ejemplo de ello son los conflictos derivados del concepto de residencia fiscal que se ha mencionado en la primera parte del análisis, al considerar que el criterio del núcleo de intereses económicos y el vínculo familiar que sí que son aceptados en el artículo 9 de la Ley del IRPF, no lo son para poder ejercer la opción de tributar por el Régimen especial de impatriados.

Propuesta 2: Para orientar el régimen exclusivamente a la finalidad que se trata de perseguir con éste, que es la atracción de trabajadores cualificados, plantearía la exigencia de una determinada cualificación profesional para poder acogerse a él, así como han introducido países europeos como Portugal y Países Bajos. De esta forma, se podrían haber evitado la introducción de otros requisitos para evitar que tributaran por el régimen de impatriados los futbolistas profesionales, problemática que descaminó en cierta manera el objetivo principal que perseguía la elaboración de este régimen. Al mismo tiempo, se evitaría que el Régimen de impatriados fuese aprovechado para venir a España meramente con una finalidad fiscal y

que el Régimen no incentive a venir a territorio español a contribuyentes con grandes patrimonios, pero sin rentas activas.

Propuesta 3: Que puedan optar por tributar por dicho régimen especial un mayor número de personas. En este sentido, propongo que la unidad familiar, como por ejemplo los cónyuges, puedan tributar también por este régimen a pesar de que su traslado no sea consecuencia de un contrato de trabajo, ya que de esta forma se incentivaría al trabajador cualificado a desplazarse.

Propuesta 4: Que los trabajadores que opten por tributar por este régimen español y que obtengan remuneraciones de otros países, tengan derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero sin el límite del 30% (esto es, eliminar el límite del 30% existente actualmente).

Propongo para dicha reforma que los contribuyentes sean considerados residentes fiscales en España a todos los efectos y puedan aplicar los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Así pues, en la línea del régimen portugués, que el régimen solamente grave las rentas obtenidas en territorio español, quedando exentas las rentas de origen extranjero sin límite alguno, pero a condición de que queden sujetas a tributación en los Estados de la fuente siguiendo con lo dispuesto en los CDI suscritos por España y el resto de los países (aunque quedando sujeto al régimen del resto de países de la OCDE). De esta forma, se eliminaría la desventaja existente para los contribuyentes acogidos a este Régimen, puesto que se podría dar el caso que algunos países los consideren sujetos a su renta mundial y, por tanto, quedasen doblemente gravados los rendimientos percibidos en España.

Propuesta 5: Seguiría aplicando tipos de gravámenes reducidos fijos (que suponen una ventaja respecto a los tipos progresivos que se aplican según la normativa del IRPF). No obstante, introduciría la deducibilidad de gastos y reducciones sobre la base imponible, así como hacen Francia y Países Bajos. Es decir, permitiría ciertas exenciones previstas en la Ley del IRPF y que los gastos incurridos como consecuencia del desplazamiento del contribuyente no constituyan renta imponible o que estén exentas las rentas extraordinarias que hayan percibido con motivo de su desplazamiento.

Por lo tanto, propondría elaborar una nueva escala de tipos impositivos, siguiendo la siguiente tabla:

Base liquidable	Tipo de gravamen (%)
Hasta 200.000,00.-euros	19%
Desde 200.000,01.-euros hasta 600.000.-euros	24%
Desde 600.000,01.-euros en adelante	45%

Propuesta 6: Sería de gran conveniencia flexibilizar los requisitos temporales de tal manera que se elimine la prohibición de residencia previa en España en los diez años anteriores al desplazamiento, reduciendo el plazo de tiempo que el trabajador desplazado haya sido residente de los años anteriores. Además, también modificaría la duración por la que los contribuyentes pueden tributar en el régimen de impatriados. Para las dos soluciones planteadas, seguiría la línea del régimen de impatriados elaborado por Portugal. Por un lado, estableciendo que no se puede haber residido en España en los cinco últimos años, en lugar de diez años. Por otro lado, permitiendo tributar por éste durante un período de diez años, siempre que se mantenga la condición de residente en España y, en caso de no haber tributado por este régimen durante los diez años permitidos, permitir volver a readquirir la

residencia en España, eliminando por tanto la normativa española que establece que si tributas una vez por el régimen de impatriados ya no puedes volver a tributar por él.

Como conclusión, entiendo que la introducción de las propuestas anteriores, permitirían mejorar y hacer más atractivo el régimen actual existente y atraer a España talento internacional.

V. BIBLIOGRAFIA

5.1. Recursos bibliográficos

-Régimen fiscal de los impatriados y expatriados – CORDON EZQUERRO, Revista de economía, Nº 825 (2005). *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, 81-96. <https://www.yumpu.com/es/document/read/14619471/regimen-fiscal-de-los-impatriados-y-expatriados-revistasice>

-LOPEZ LUBIAN, J. I.: El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma, Instituto de Estudios Financieros, Cuadernos de formación, colaboración 04/06, volumen 1/2006

-García Carretero, Belén. *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*. (2015). Juruá Editorial.

-*La tributación en el IRPF en los trabajadores expatriados e impatriados*- Alvarez Barbeito, P y Calderón. (2010). Editorial Dykinson.

-GOODEVE-DOCKER, N.: “The arcane world of domicile and tax”, *OffshoreInvestment*, número 100, 2000 – UK

5.2. Recursos electrónicos

-*El cómputo de los días para determinar la residencia fiscal: no todas las ausencias son esporádicas*. (2017, 18 diciembre). Intermark IT. <https://www.andersentaxlegal.es/es/publicaciones-y-noticias/el-computo-de-los-dias-para-determinar-la-residencia-fiscal-no-todas-las-ausencias-son-esporadicas.html>

-*PRESUNCION IURIS TANTUM*. (2018). WOLTERS KLUWER. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAEA MtMSbF1jTAAAUjM0tLtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoArj0l2zUAAAA=WKE

-*Legal Flash | Modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. (2015). Cuatrecasas. https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/legal_flash_modificaciones_del_impuesto_sobre_la_renta_de_las_personas_fisicas_del_impuesto_sobre_sociedades_y_del_impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes.html

-*CICLO REGIMEN IMPATRIADOS*: (2014, 14 enero). Fiscalidad del Expatriado. <http://www.fiscalidad-expatriado.com/ciclo-regimen-impatriados-2/>

-G. (2019, 21 octubre). *Ley Beckham: ¿Puedo sacarle provecho? [ACTUALIZADO]*. GM TAX. <https://gmtaxconsultancy.com/es/impuestos/ley-beckham-puedo-sacarle-provecho/>

-*Derecho Comparado. Régimen impatriados en Portugal.* (2015, 25 mayo). Fiscalidad del Expatriado. <http://www.fiscalidad-expatriado.com/derecho-comparado-regimen-impatriados-en-portugal/>

-*Modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.* (2015). Cuatrecasas. https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/legal_flash_modificaciones_del_impuesto_sobre_la_renta_de_las_personas_fisicas_del_impuesto_sobre_sociedades_y_del_impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes.html

-*Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados.* (2008, 1 julio). El fisco. <http://elfisco.com/articulos/regimen-fiscal-de-los-impatriados-y-expatriados>

-*Guidance note for residence, domicile and the remittance basis: RDR1.* (2018). <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1>

-HM Revenue & Customs. (2018, 14 noviembre). *New employee coming to work from abroad.* GOV.UK. <https://www.gov.uk/guidance/new-employee-coming-to-work-from-abroad>

-Abogados, I. (2020, 29 abril). *¿Que se entiende por «Residencia habitual» y «Ausencia esporádica», a los efectos de la Ley del IRPF?* ILP Abogados. <https://www.ilpabogados.com/se-entiende-residencia-habitual-ausencia-esporadica-los-efectos-la-ley-del-irpf/>

-Sastre Poyo, Contxita (2015, 13 julio). Los impatriados y la corrección de la doble imposición. <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/tax/articles/Los-impatriados-y-la-correccion-de-la-doble-imposicion-internacional.html#>

-*¿Portugal o España? Dos regímenes fiscales para RNH en EU | NEWCO Blog.* (2018, 20 marzo). <https://www.newco.pro/es/blog/portugal-o-espana-dos-regimenes-fiscales-para-residentes-no-habituales-a-tener-en-cuenta-en-la-eu>

-*Ventajas del Régimen fiscal del Residente No Habitual en Portugal.* (2018, 13 noviembre). http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/ventajas-del-regimen-fiscal-del-residente-no-habitual-en-portugal

-Dopeso, S. M. (2018, 26 enero). *Portugal se convierte en paraíso fiscal para extranjeros ricos y famosos no residentes.* La Voz de Galicia. https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/economia/2018/01/25/portugal-convierte-paraíso-fiscal-extranjeros-ricos-famosos-residentes/0003_201801G25P28991.htm

-*Tarifa plana fiscal: Italia, el paraíso que atrae a las grandes fortunas.* (2018, 1 marzo). <https://intereconomia.com/noticia/tarifa-plana-fiscal-italia-pariso-atrae-las-grandes-fortunas-20180301-2142/>

-Logo, Antonio (2019, 9 septiembre) *New tax incentives for attracting human capital: Italy as the new Eldorado for the taxation of sport stars*
<https://www.dlapiper.com/fr/france/insights/publications/2019/09/sport-now/new-tax-incentives-for-attracting-human-capital/>

-Stefania Quaglia (2017, 21 de abril) Italia: ¿le importa cambiar del antiguo régimen de inmigración a uno nuevo? <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2017/04/flash-alert-2017-074.html>

-30% ruling application. (2020, 16 abril). Expatax. <https://www.expatax.nl/30-percent-ruling/>

-(2020, 13 enero). Le Régime des Impatriés
<https://www.impots.gouv.fr/portail/international-particulier/le-regime-des-impatries>

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_100_al_199/149/Instr149_2015.pdf

-<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7213185>

-<https://patrimonia.bsm.upf.edu/regimen-de-impatriados-articulo-93-de-la-ley-irpf/>